

# 新企业合并会计准则的特点及评析



福建詹雪竹

近年来,我国企业合并的步伐大大加快,呈现出惊人的发展态势。而且随着资本市场的逐步完善,企业合并的方式也日益多样化,会计处理方式也更加复杂化。但是长期以来,我国没有相应的企业会计准则对企业合并的业务进行专门的规范,这也始终是会计准则体系的一个空缺。针对如上情况,财政部于2006年2月颁布的新的《企业会计准则》中将企业合并单列为一个独立的准则。

## 一、新准则的突出特点

1.企业合并方式。新准则虽然保留了2000年《企业会计准则》对于合并方式按形式划分为控股合并、吸收合并、新设合并,但是又按经济实质将合并方式分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。这不仅可与旧准则很好地衔接,而且更从经济实质上将具体的业务处理区分开来。具体的会计处理方法也正是基于这个分类来规定的。

2.企业合并采用的会计方法。企业合并的会计方法,目前主要有购买法(Purchase Method)、权益结合法(Pooling of Interest Method)两种。

新准则中,虽然没有明确指出会计处理方法是采用购买法还是权益结合法,但是从具体的规定中,我们可以看出,同一控制下的企业合并采用的是权益结合法,而非同一控制下的企业合并采用的是购买法。

3.公允价值的应用。公允价值的采用是新会计准则的一个亮点,在企业合并准则中,充分地体现出来。非同一控制下的企业合并中,对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示。并且给出了各项资产、负债公允价值的确定方法。而在同一控制下的企业合并以合并日在被合并方的账面价值计量。

4.合并商誉。在非同一控制下企业的合并中,新准则中规定:购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉。初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。

在商誉的后续计量中,《企业会计准则第8号—资产减值》中对于商誉的减值也做出了相应的规定:对相关的资产组进行减值测试时,应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内,调整资产组的账面价值,然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较,以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。

而旧的规定中,没有单列商誉的报表项目,而是包含在合并价差中。并且在后续计量中,要求对于合并价差按照十年的期限摊销。

5.合并费用。同一控制下,合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,应当于发生时计入当期损益。非同一控制下,购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

原准则规定企业合并时发生的全部相关费用,都确认为当期的费用计入损益。这与区分合并情况分别处理的注重经济实质的原则不相适应。

6.披露。新准则对企业合并的信息披露规范得更为详细和

具体,同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并对于信息的披露根据这两类合并的不同性质也有不同的要求。它基本上涵盖了企业合并过程中会计处理的各方面信息。

## 二、对我国企业合并会计准则的评析

前面已经对于新颁布的企业合并的会计准则进行了纵向比较,从中可以看出,我国的会计准则在旧的规范体系上进行了大刀阔斧的改进。以下对于新的企业合并准则谈几点自己的看法。

1.同一控制企业合并。在我国存在大量的行政命令式的企业兼并,资产在不同国有企业之间无偿划拨的情况大量存在,企业拆分后重组合并的现象也很多,这些情况并不存在购买的因素,而且也不存在控制权的转移,如果与非同一控制下的企业合并混同在一起进行会计处理,将无法体现出其经济实质。所以新准则中将其分别处理,是符合我国的实际情况的。

2.权益结合法。权益结合法是在同一控制下企业合并所采用的方法。对此,新会计准则应用指南提出了对于同一控制下企业合并的判断应当遵循实质重于形式的要求。这虽然更多地注重了经济实质,并且以账面价值计量避免了人为的利润操纵,但是难免存在着较多的主观判断。而我国现阶段的会计人员普遍素质不高,职业判断的能力有限,致使容易产生对会计处理方法的滥用和因经济实质判断失误而导致的处理方法不正确。

3.公允价值。在非同一控制的企业合并中,新准则规定采用公允价值进行计量。公允价值采用的前提就是在成熟的市场经济下,存在着一个活跃的市场,可以随时找到自愿交易的买卖双方,并且市场价格是公开的。但是我国的资本市场还不十分完善,价格没有真正反映价值,许多资产的公允市价是难以获得的。

4.商誉。新准则对于商誉单列项目表示,并且每年年末进行减值测试,这种做法与美国和国际财务报告准则都是一致的,但是却给管理当局盈余管理留下了很大的空间,并且计量的难度和成本都是很高的,按我国目前资本市场发展的客观状况,是很难对商誉进行正确的计量与估价的。

(作者单位:厦门大学管理学院)